Corrigé de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale - Mai 1999

PREMIÈRE PARTIE

1- Analyse et conséquences fiscales des différentes formes d'intervention de la société "ROYAL"

a- 1ère forme d'intervention

- **En matière d'IS**

Les locaux étant destinés à prendre les commandes, ils ne constituent donc pas un établissement stable pour la société "ROYAL" et ce en application de l'article 4 de la convention Tuniso-Française de non double imposition. De ce fait, cette société n'est pas soumise à l'IS au titre des opérations qu'elle réalise sur le marché local.

- **En matière de TVA**

L'opération réalisée en Tunisie constitue une transaction commerciale qui supporte tous les droits et taxes de droit commun qui incombent aux clients importateurs. Ainsi, elle n'a aucune incidence pour la société "ROYAL".

Au titre de la location des locaux, cette société supporte la TVA au taux de 18% sans pour autant pouvoir la déduire.

- **En matière de retenue à la source**

La société "ROYAL" étant établie en Tunisie et bien qu'elle ne dispose pas d'établissement stable en Tunisie, doit effectuer une retenue à la source au taux de 5% sur le montant brut du loyer décaissé au titre des locaux qu'elle exploite en Tunisie.

Au cas où ses ventes sont réalisées en exécution d'un contrat la liant à ses clients, ce contrat ne donne pas ouverture à la retenue à la source sur les marchés de 1,5% du fait qu'elle n'est pas soumise à l'IS en Tunisie. En effet, la retenue à la source constitue une avance sur l'impôt normalement exigible.

b- 2ème forme d'intervention

Le représentant agit d'une manière indépendante dans le cadre normal de son activité et ne confère pas de ce fait à la société "ROYAL" un établissement stable en Tunisie.

Cette forme d'intervention constitue également une opération commerciale normale.

Ainsi, en matière d'IS et de TVA, c'est le même régime fiscal exposé plus haut dans la 1ère forme d'intervention qui s'applique.

En matière de retenue à la source, et tant que la société n'est pas établie en Tunisie, elle ne peut effectuer de retenue à la source au titre des commissions versées.

c- 3ème forme d'intervention

- **En matière d'IS**

La filiale ne constitue pas un établissement stable pour la société "ROYAL". D'où, cette dernière ne sera pas vue par l'administration fiscale.

- **En matière de TVA**

Les ventes à réaliser avec la filiale constituent des opérations commerciales normales qui n'ont pour la société aucune incidence en matière de TVA.

d- 4ème forme d'intervention

- **En matière d'IS**

Les importateurs agissent librement et de ce fait ils ne constituent pas pour la société "ROYAL" un établissement stable situé en Tunisie et par voie de conséquence cette société sera ignorée par l'administration fiscale.

L'indemnité d'exclusivité ne constitue pas une redevance au sens de la convention Tuniso-Française. Il s'agit d'une ristourne non soumise à la retenue à la source en France.

- **En matière de TVA**

Les ventes à réaliser avec les opérateurs économiques tunisiens constituent des opérations commerciales normales qui n'ont pas d'incidence en matière de TVA.

2- Régime fiscal applicable au représentant de la société "ROYAL" en matière d'IR et de TVA

Le représentant ne peut être éligible au régime forfaitaire et donc il est obligatoirement soumis au régime réel d'imposition. D'où les conséquences fiscales suivantes :

- **En matière d'IR**

  Les commissions perçues constituent un chiffre d'affaires imposable en tant que tel à l'IR dans la catégorie "bénéfices industriels et commerciaux".

  Au titre de ces commissions, le représentant ne bénéficie d'aucun avantage particulier du fait que son activité est située hors du domaine d'application du code d'incitations aux investissements d'une part et n'est pas non plus concernée par la mesure en faveur de l'exportation introduite par la loi de finances pour la gestion 1999 d'autre part.

- **En matière de TVA**

  Les commissions étant considérées comme la rémunération d'un service consommé en Tunisie, elles sont donc, en application du principe territorial, soumises à la TVA au taux de 18%.

- **En matière de retenue à la source**

  Le représentant n'est pas tenu d'opérer lui-même la retenue à la source sur les commissions qu'il perçoit de la société "ROYAL" du fait que celle-ci est non établie en Tunisie ; Cette formule n'étant prévue qu'au titre des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

3- Situation fiscale des cadres français employés dans la filiale

Les rémunérations perçues par ces cadres au titre de leur activité salariale exercée sur le territoire national sont imposables en Tunisie à moins que les trois conditions suivantes soient cumulativement remplies, auquel cas leur imposition doit être établie en France :

- Le bénéficiaire séjourne en Tunisie pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours d'une année civile ;
- Les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident en Tunisie ;
- La charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a en Tunisie.

4- Régime fiscal applicable aux importateurs tunisiens en matière d'IS et de TVA

- **En matière d'IS**

  Les importateurs sont soumis à une avance au titre des importations des produits à commercialiser au taux de 10% de la valeur en douane majorée des impôts et droits exigibles au cas où ces produits figurent sur la liste fixée par le décret n° 96-500 du 25 mars 1996.

  L'indemnité d'exclusivité constitue une ristourne imposable selon le critère de la créance acquise.

- **En matière de TVA**

  Les importations directes sont soumises à tous les droits et taxes de droit commun et notamment la TVA et ce quel que soit le statut des importateurs à l'égard de cette taxe. La TVA est majorée de 25% si l'importation est faite par un importateur non assujetti ou assujetti partiellement à ladite taxe.

  La TVA ainsi payée à l'importation est déductible en totalité pour les assujettis et totalement ou partiellement en application de la règle d'affectation selon que l'importateur est assujetti total ou partiel à cette taxe.

DEUXIEME PARTIE

1- Régime fiscal de la perte du matériel

a- En matière d'IS

Le matériel incendié donne lieu à la constatation d'une perte déductible de la base imposable.

b- En matière de TVA

Au titre de l'année 1997, la TVA n'est pas à régulariser puisqu'il s'agit d'une disparition justifiée.

c- En matière d'avantages fiscaux

La disparition justifiée du matériel n'entraîne pas la remise en cause de l'avantage accordé à la société au titre de ce matériel. En effet, le code d'incitations aux investissements n'a pas prévu expressément de déchéance en ce cas.

2- Régime fiscal de l'indemnité d'assurance

La prime d'assurance constitue un produit imposable à l'IS selon le critère de la créance acquise.

3- Analyse et régime fiscal des opérations réalisées par la société "LE MANAGER"

a- En matière d'IS

Deux hypothèses doivent être envisagées ;

1ère hypothèse : La société "LE MANAGER" n'est pas établie en Tunisie.

1- Les études techniques

En vertu des dispositions combinées des articles 45 et 52 du code de l'IR et de l'IS et de l'article 19 de la convention Tuniso-Française de non double imposition, les études techniques réalisées préalablement aux opérations d'installation des équipements constituent un cas de redevance donnant lieu à imposition par voie de retenue à la source au taux de 15% de leur montant brut.

Cette retenue est à opérer par la société "EMIR" et elle est libératoire pour la société "LE MANAGER".

2- Les travaux d'installation des équipements

En vertu des dispositions de l'article 4 de la convention Tuniso-Française de non double imposition, l'entreprise "LE MANAGER" sera considérée comme disposant d'un établissement stable en Tunisie et sera de ce fait, soumise à tous les impôts de droit commun lorsque les opérations d'installation :

• portent sur une durée qui excède 6 mois, ou

• portent sur une durée qui excède trois mois et les frais d'installation dépassent 10% du prix des équipements.

Si aucune de ces conditions ne se trouve remplie, la société française ne sera pas redevable de l'IS au titre des opérations de montage.

2ème hypothèse : La société "LE MANAGER" est établie en Tunisie.

Dans la mesure où les opérations de montage remplissent l'une des conditions citées au paragraphe 1(b) ci-haut, et que les études ont été réalisées en Tunisie, l'ensemble des opérations effectuées par la société française (réalisation d'études techniques des ouvrages et installation des équipements) dans le cadre du même contrat, sont considérées comme réalisées dans le cadre d'un établissement stable dont dispose la société française en Tunisie.

Etant précisé que, nonobstant le mode de paiement, la date de prise en charge des produits servant de base à la détermination du résultat soumis à l'impôt est constituée par la livraison de la marchandise en ce qui concerne les ventes ou la réalisation du service en ce qui concerne les prestations de services.

Il convient de signaler que les frais et charges engagés pour la réalisation d'un service avant son achèvement doivent être constatés en comptabilité comme des travaux en cours.

b- En matière de TVA

Le régime fiscal des opérations réalisées par la société française en exécution de son marché est le suivant :

1- Les travaux d'installation des équipements

Ces travaux sont soumis à la TVA au taux de 18% et ce indépendamment du fait que la société française soit ou non établie en Tunisie. En effet, le critère d'imposition en la matière est le lieu d'utilisation ou d'exploitation de la prestation de service fournie. Aucun autre critère ne peut venir à l'encontre de ce principe de taxation notamment la nationalité du prestataire de service et le mode de règlement.

Le fait générateur concernant ces prestations de services est constitué soit par la réalisation totale ou partielle des travaux ou par l'encaissement s'il intervient antérieurement. D'où l'avance de 10% de la valeur rend la TVA correspondante exigible.

2- Les études techniques

Les études techniques sont soumises au même régime fiscal que celui applicable aux travaux d'installation des équipements exposé ci-haut sauf que la TVA est fixée à 10% et ce en application de l'article 37 de la loi n° 95-109 du 25 décembre 1995 portant loi de finances pour la gestion 1996.

3- Les biens d'équipement

L'importation des biens d'équipement donne, en principe, ouverture à paiement de la TVA dans les conditions de droit commun.

L’importation étant réalisée directement par la société "EMIR", c’est celle-ci qui supporte cette TVA.

Toutefois, dans la mesure où cette société bénéficie des avantages prévus par le Code d’Incitations aux Investissements au titre de ces biens d’équipement, le taux de la TVA sera réduit à 10% quel que soit le taux normalement applicable.

A ce titre, il y a lieu de préciser que la TVA payée par la société "EMIR" (maître de l’ouvrage) lors de l’importation des équipements objet du marché ouvre droit à déduction au profit de la société française "LE MANAGER" (maître d’œuvre), et ce en application du dernier alinéa du paragraphe I-1 de l’article 9 du code de la TVA.

Etant signalé qu’au cas où l’entreprise française "LE MANAGER" ne dispose pas d’établissement stable en Tunisie, elle est tenue d’accréditer auprès de l’administration fiscale un représentant domicilié en Tunisie qui s’engage à remplir les formalités auxquelles sont soumis les assujettis et à payer la taxe à ses lieu et place.

A défaut, la TVA relative au marché en question peut être réclamée à la société "EMIR" dans la limite de sa dette envers la société "LE MANAGER". Le paiement libère, à due concurrence, la société "EMIR" envers la société "LE MANAGER ".

TROISIEME PARTIE

1- Régime d’encouragement de la filiale

Etant installée dans une zone d’encouragement au développement régional, la filiale bénéficie à ce tire des avantages communs prévus par les articles 7, 8 et 9 et des avantages spécifiques contenus dans l’article 23 et suivants du Code d’Incitations aux Investissements.

• Avantages communs :

- Régime privilégié au titre des biens d’équipement n’ayant pas de similaire fabriqué localement ;
- Régime suspensif au titre des biens d’équipement acquis localement ;
- Option pour le système dégressif pour le matériel dont la durée d’amortissement dépasse les sept (07) ans.

• Avantages spécifiques :

- Dégrèvement fiscal total des revenus ou bénéfices réinvestis sans application de l’impôt minimum prévu par l’article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989.
- Déduction totale des bénéfices provenant de l’activité sans minimum d’impôt, qu’il soit de droit commun ou de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 pendant les 10 premières années d’activité effective. Cette déduction est réduite à 50% durant les 10 années suivantes avec application de l’impôt minimum.

2- Calcul de l’IS dû par la société "EMIR"

a- Détermination du bénéfice imposable

• Indemnité d’assurance : Cette indemnité est imposable en totalité en tant que profit accessoire.

• Plus-value de cession : L’entreprise doit réévaluer les titres avant leur cession, ce qui permettra de réduire la plus-value imposable à 10.000 D et par conséquent le bénéfice imposable sera réduit à 20.000 D.

• Subvention d’investissement : Le matériel sinistré entraîne la déduction des annuités d’amortissement restantes. Cette déduction doit être suivie par la réintégration au résultat imposable des subventions d’investissement n’ayant pas encore fait l’objet de reprise.

Compte tenu de ce qui précède, le bénéfice fiscal est égal à 20.000 D.

b- L’IS dû

La société peut déduire, sans minimum d’impôt (de la loi n° 89-114 et du droit commun), les sommes réinvesties. D’où :

Bénéfice fiscal imposable = 0

IS = 0

3- Convention de portage

• Pour la banque :

- Dégrèvement financier sans minimum d’impôt.
- Exonération de la plus-value, sans minimum d’impôt, si cette plus-value est réalisée au plus tard avant le 31/12/2001 sous réserve qu’elle soit mise en réserve (bloquée) pendant 5 ans après l’exercice de réalisation ;
- Droit d’enregistrement : 5 D par page.

• Pour la société

- Pas de dégrèvement lors de l'acquisition.
- Le coût d'acquisition c'est le prix payé.

QUATRIEME PARTIE

1- La procédure réglementaire pour le déroulement de l'opération de vérification

L'acte qui déclenche la vérification approfondie est l'avis de vérification qui doit respecter les conditions de forme et de fond suivantes :

• Sur le plan forme : L'avis doit être envoyé à la société par lettre recommandée avec accusé de réception ou adressé directement à la société par remise directe contre décharge.

• Sur le plan fond : L'avis doit obligatoirement préciser les éléments suivants :

- La date du commencement de la vérification ;
- Les impôts, droits et taxes concernés par la vérification ;
- La période couverte par la vérification.

2- La procédure réglementaire adoptée pour la communication des documents de la société

Le vérificateur, lors du déroulement de la vérification, est en mesure de demander à la société, par écrit, des éclaircissements ou des justifications se rapportant à la vérification. Le délai de réponse fixée à la société ne peut être inférieur à dix (10) jours à compter de la date de cette demande.

3- Régularité de la procédure de notification du résultat de la vérification

Le contrôle a dépassé le délai prévu par la Charte du Contribuable qui est fixé à quatre (04) mois sauf prorogation expresse. D'où deux éventualités sont envisagées :

• Cas où la prorogation est formalisée par le vérificateur :

Dans ce cas, et lorsque les motifs sont imputables au délai de réponse pour la demande de renseignements, la procédure est considérée comme régulière.

• Cas où la prorogation n'a pas été préalablement notifiée :

Dans ce cas, l'entreprise peut invoquer un vice de forme qui est susceptible de rendre la procédure irrégulière.